

0- 792355

На правах рукописи
ББК: 65.052.206.1
М24

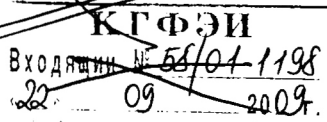
Яненко Вячеслав Константинович

**СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ УЧЕТА
НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ
В РОССИИ И США**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

**Автореферат
диссертации на соискание ученой
степени кандидата экономических наук**

**Москва
2009 год**



Работа выполнена на кафедре «Бухгалтерский учет» в ФГОУ ВПО
«Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации»

Научный руководитель

доктор экономических наук,
профессор

Гетьман Виктор Григорьевич

Официальные оппоненты:

доктор экономических наук,
профессор

Панков Виктор Васильевич

кандидат экономических наук, доцент
Лысенко Денис Владимирович

Ведущая организация

**ГОУ ВПО «Московский
инженерно-физический институт
(государственный университет)»**

Защита состоится «30» сентября 2009 г. в 12-00 часов на заседании совета по защите докторских и кандидатских диссертаций Д 505.001.03 при ФГОУ ВПО «Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 125993, г.Москва, Ленинградский проспект, д.49, аудитория 213.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОУ ВПО «Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 125993, г. Москва, Ленинградский проспект, д.49, комн. 203.

Автореферат разослан «28» августа 2009 г. и размещен на официальном сайте ФГОУ ВПО «Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации»: www.fa.ru

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000712583

Ученый секретарь совета Д 505.001.03,
к.э.н., доцент

О.Ю. Городецкая

1. Общая характеристика работы

Актуальность исследования. Особенность современного этапа развития экономики определяется содержанием термина «экономика XXI века, основанная на знаниях». В настоящее время развитие научно-технических знаний и их использование рассматриваются в качестве главного генератора, способного обеспечить стабильные темпы экономического роста в будущем. В сферу научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, в область создания интеллектуальных активов и их использование в качестве экономических ценностей перемещается центр соперничества отдельных предприятий, регионов, стран. Результаты интеллектуальной деятельности сотрудников организации, путем целенаправленных действий менеджмента трансформируются в нематериальные активы, представленные объектами интеллектуальной собственности, которые становятся все более значимым фактором развития всей мировой экономической системы. Все большую актуальность приобретают ответы на вопросы: каким образом информация и знания могут трансформироваться в нематериальные активы, в стоимость бизнеса; какую роль в этой трансформации играют внутренние процессы предприятия; насколько эффективны государственные институты, в том числе законодательство (интеллектуальное право, бухгалтерское и налоговое законодательство, законодательство о конкуренции); что необходимо предпринять для ускоренного развития правоприменительной практики и обычаев делового оборота с целью существенного увеличения нематериальных активов в составе имущественного комплекса организаций России. В 2008 году Министерство экономического развития РФ разработало проект долгосрочного социально-экономического развития России до 2020 года. Документ предусматривает развитие России в два этапа: первый этап (до 2012 года) нацелен на создание потенциала для дальнейшего роста экономики, второй – на переход на новую технологическую базу и после 2020 года намечен инновационный и социально-ориентированный рост.

По мере того, как в конкретной стране растет доля «новой экономики», характеризующейся глобальной конкуренцией, увеличивающимися потоками информации и коммуникаций, повышающейся сложностью бизнеса, растет интерес и необходимость в проведении исследований в области учета нематериальных активов, являющихся результатами интеллектуальной деятельности. В современном мире нематериальные активы – один из самых проблемных вопросов методологии бухгалтерского учета.

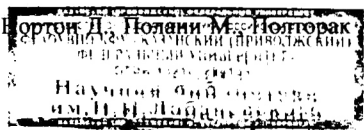
Актуальность исследования заключается в том, что существующая система финансового учёта в России предоставляет неполную информацию о нематериальных активах. На основе этой информации пользователям финансовой отчетности крайне трудно осуществлять управленческие решения, делать обоснованные выводы о состоянии нематериальных активов.

Актуальны вопросы классификации нематериальных активов, их оценки в учете при использовании в хозяйственной деятельности, требуется более глубокая проработка учета отдельных видов нематериальных активов. Назрела необходимость решения проблем, связанных с эффективностью использования и управлением нематериальными активами.

В связи с повышением роли нематериальных активов в инновационной экономике появляется необходимость проанализировать и сопоставить российские стандарты учёта нематериальных активов со стандартами их учета в США – стране, где первая попытка нормативного регулирования учета нематериальных активов была предпринята в 1944 году. С развитием данного вида активов система их учета в США совершенствовалась и явилась базой для разработки международных стандартов.

Степень разработанности проблемы. Вопросам учета и оценки нематериальных активов в коммерческих организаций посвящены труды отечественных ученых, среди которых: Безруких П.С., Вахрушина М.А., Врублевский Н.Д., Гетьман В.Г., Качалин В.В., Климов С.М., Козырев А.Н., Кондраков Н.П., Красова О.С., Лукичева Л.И., Олехнович Г.И., Панков В.В., Поленова С.Н., Рожнова О.В., Скорняков Э.П., Соколов Я.В., Чайковская Л.А., Шеремет А.Д., Шнейдман Л.З. и другие.

В числе зарубежных авторов данную проблематику исследовали Андриссен Д., Аренс Э., Барух Л., Каплан Р., Лернер П., Нортон Д., Поляни М., Полторац А.,



Прусак Л., Рейли Р., Саливан П., Свейби К., Смит Г., Солоу Р., Тиссен Р., Швайс Р., Шумпетер Й., Эдвидсон Л. И другие.

Анализ работ указанных авторов показал, что наряду с достаточно глубокой проработанностью проблемы, имеет место дискуссионность, а в отдельных случаях и противоречивость подходов к учету нематериальных активов. На практике при составлении финансовой отчетности применяются различные методы оценки, а учет отдельных видов нематериальных активов на предприятиях вызывает трудности. В частности нет классификации нематериальных активов, закрепленной на законодательном уровне, недостаточно разработаны вопросы оценки и учета отдельных видов нематериальных активов, а также не достаточно информативно раскрытие информации в финансовой отчетности о нематериальных активах.

Многие вопросы требуют дальнейшего исследования в связи с тем, что возрастает потребность пользователей в информации о нематериальных активах, совершенствуются подходы к оценке и учету отдельных видов нематериальных активов.

Цель и основные задачи исследования. Целью исследования является решение научной задачи улучшения методологического аппарата учета и оценки нематериальных активов для повышения качественных характеристик информации в финансовой отчетности.

В соответствии с этой целью поставлены следующие задачи:

- раскрыть основные закономерности развития бухгалтерского учета нематериальных активов в России и США, а также определить пути его дальнейшего развития;
- определить место и роль нематериальных активов в инновационной экономике и капитализации бизнеса;
- провести анализ объектного состава нематериальных активов в России и США;
- провести сравнительный анализ теории и практики финансового учёта нематериальных активов в США и России;
- выявить факторы недостаточного отражения нематериальных активов в финансовой отчетности России;
- на основе проведенного анализа сформулировать предложения по улучшению методологического аппарата учета нематериальных активов в России.

Объектом диссертационного исследования является экономическая деятельность организаций, возникающая в процессе использования нематериальных активов.

Предметом исследования является инструментарий оценки и учета нематериальных активов в условиях инновационной экономики.

Теоретической и методологической основой исследования послужили научные труды российских и зарубежных ученых по методикам учета и оценки нематериальных активов, по реформированию учетного процесса, развитию международной учетной практики; нормативные документы, регламентирующие оценку в бухгалтерском учете и отчетности, в том числе: российские положения по бухгалтерскому учету, международные стандарты финансовой отчетности, американские стандарты ГААП США; а также источники энциклопедического характера, справочные документы, материалы научных конференций и семинаров, материалы сети Интернет.

Достоверность теоретических выводов и практических рекомендаций, содержащихся в диссертации, основана на изучение предмета исследования с использованием таких общенаучных методов, как: анализ и синтез, индукция и дедукция, группировка, моделирование, обследование, сравнение, систематизация теоретического и практического материала, анкетирование и другие.

Исследование соответствует положениям пункта 1.6. «Регулирование и стандартизация правил ведения бухгалтерского учета, формирование отчетных данных», пункта 1.7. «Адаптация различных систем бухгалтерского учета. Их соответствие международным стандартам», пункта 1.11. «Трансформация национальной отчетности в соответствии с международными стандартами и стандартами других стран» Паспорта экономических специальностей ВАК Российской Федерации.

Научная новизна исследования состоит в разработке методического инструментария учета нематериальных активов для улучшения качественных характеристик информации в финансовой отчетности. Наиболее значительными результатами исследования являются:

- обосновано нарастающее влияние нематериальных активов на достоверность финансовой отчетности;

- предложена классификация нематериальных активов по природе возникновения и обоснована необходимость ее применения в российских положениях по бухгалтерскому учету;
- предложена методика проведения теста на обесценение для нематериальных активов с определенным сроком полезного использования и с неопределенным сроком полезного использования, обоснована необходимость применения ее на практике;
- обоснованы преимущества применения понятия «справедливая стоимость» в российских положениях по бухгалтерскому учету вместо понятия «рыночная стоимость»;
- разработаны и обоснованы следующие методики:
 - методика определения справедливой стоимости для каждой группы нематериальных активов;
 - методика учета следующих видов расходов: расходов на создание программного обеспечения, расходов на рекламу, расходов на создание, приобретение баз данных.
- обоснована необходимость раскрытия части информации из управленческого учета в финансовой отчетности организаций, сгруппированы модели управленческого учета нематериальных активов.

Практическое значение результатов проведенного диссертационного исследования заключается в возможности использования изложенных в нем выводов, предложений и рекомендаций:

- при разработке учебных программ по учетно-аналитическим дисциплинам для студентов экономических вузов;
- в научно-исследовательской работе по изучению проблем учета, анализа и управления нематериальными активами;
- государственными органами и коммерческими и некоммерческими организациями при разработке стандартов финансовой отчетности;
- руководством организаций для улучшения системы управления нематериальными активами.

Практическое значение имеют:

- методика проведения теста на обесценение;

- методика определения справедливой стоимости для каждой группы нематериальных активов;
- методики учета определенных видов нематериальных активов.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения и результаты работы были апробированы и нашли практическое применение в деятельности коммерческой организации - ООО «Газтехлизинг» при подготовке финансовой и управленческой отчетности.

Также результаты работы используются при оказании консультационных услуг по подготовке финансовой отчетности – клиентам компании ООО НПФ «Информаудитсервис».

Результаты работы используются преподавателями Академии Банковского Бизнеса (АББИ) при подготовке и проведении профессиональных семинаров.

Публикации по теме диссертации. Основные результаты диссертационного исследования опубликованы в четырех работах общим объемом 2,3 печатных листа, в т.ч. две статьи опубликованы в журналах, входящих в перечень ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, определенных ВАК.

Структура работы. Работа состоит из введения, трех глав, заключения и приложения. Она изложена на 170 страницах компьютерного текста, включает 14 таблиц, 12 рисунков и 1 приложение.

Список использованной литературы содержит 92 наименования.

II. Основное содержание работы

Содержание исследования раскрыто в нескольких группах вопросов:

Нематериальные активы как инновационный ресурс развития бизнеса

Мировой и передовой отечественный опыт показывает, что в современной конкурентной борьбе идет соревнование не столько за обладание капитальными ресурсами и материальными ценностями, сколько за способность к разработке и внедрению эффективных нововведений технологического, организационного и коммерческого характера. Форсированное развитие новых технологий приводит к тому, что во всем мире экономический рост все больше определяется той долей продукции и оборудования, которые основаны на прогрессивных знаниях и современных решениях. Сейчас непрерывное освоение новых технологий является одним из приоритетных направлений развития для хозяйствующих субъектов развитых стран. Осваивая новшества, компании генерируют знания. Их применение в различных областях бизнеса приводит к коммерциализации результатов интеллектуальной деятельности, образуя нематериальные активы. Основной причиной, побудившей исследования в области учета нематериальных активов, является тот факт, что все они сфокусированы в направлении обеспечения будущего развития бизнеса. Именно использование нематериальных активов позволяет современным компаниям приобретать уникальные конкурентные преимущества и обеспечивать свое выживание и развитие в условиях гиперконкуренции.

США, являясь мировыми лидерами в научных преобразованиях, имеют огромный опыт в инновационном развитии экономики. В США государство стимулирует инновационные процессы. Самые эффективные и наукоемкие исследования государство финансирует полностью из-за их сложности, высоких издержек, риска, сильной международной конкуренции. Существует практика бесплатной выдачи лицензий на коммерческое использование изобретений, запатентованных в ходе бюджетных исследований и являющихся собственностью федерального правительства. Существенный элемент прямой поддержки

инновационных процессов – формирование государственной инновационной инфраструктуры.

В настоящее время результативность российской науки в отдельных отраслях и технологических направлениях в части распространения инновационных технологий в зарубежные страны представлена в таблице 1.

Показатели	Экспорт			Импорт		
	число соглашений	стоимость предмета соглашения, млн.руб.	получение средств за год, млн.руб.	число соглашений	стоимость предмета соглашения млн.руб.	платежи средств за год, млн.руб.
Всего	1900	43067,2	14370,3	1675	57542,3	30939,9
в том числе по объектам сделок:						
патент на изобретение	6	376,4	2,8	16	463,3	88,7
беспатентное изобретение	1	0,1	0,1	-	-	-
патентная лицензия на изобретение	17	242,1	72,2	40	1443,6	581,8
полезная модель	-	-	-	1	-	2,7
ноу-хау	23	684,3	10,6	36	2469,5	1344,1
товарный знак	20	234,4	172,6	52	8346,3	4475,7
промышленный образец	3	7,1	6,0	3	6,1	5,7
инжиниринговые услуги	692	26859,0	4649,9	969	33434,4	17997,6
научные исследования	652	6455,2	2404,5	95	1884,5	1041,1
прочие	486	8208,6	7051,6	463	9494,6	5402,5

Таблица 1 – Торговля технологиями с зарубежными странами по объектам сделок в 2006 году ¹

Из таблицы 1 видно, что число соглашений по экспорту научных разработок в 2006 году превышает их импорт в 7 раз, по остальным позициям (патенты, ноу-хау, товарный знак, инжиниринговые услуги) наблюдается обратная картина. Можно сделать вывод, что в России интеллектуальная собственность не находит такого распространения как в зарубежных странах.

Включение объектов интеллектуальной собственности в экономический оборот превращает их в устойчивую интеллектуальную сердцевину бизнеса и обеспечивает его стабильный рост, актуализируя его и омолаживая. Непрерывное омолаживание бизнеса происходит за счет воспроизводства и практической реализации новых и уже адаптированных к данному бизнесу идей. Чтобы бизнес

¹ Россия в цифрах 2007. Справочник. М., Росстат, 2007

был конкурентоустойчивым и стабильным, эти активы следует тщательно формировать, охранять, укреплять как творческие результаты и контролировать, поскольку именно на их основе происходит последовательное наращивание преимуществ любого современного предприятия. За последние 50 лет доля нематериальных активов в величине общих активов увеличилась более чем в два раза в европейских и американских компаниях.

Нематериальные активы в условиях экономики, ориентированной на инновационные процессы, выступают объектами сделок «купи-продажи», формируя рынок. Учитывая коммерческую направленность деятельности, хозяйствующим субъектам постоянно приходится сталкиваться с выбором наиболее эффективной формы вовлечения их в экономический оборот.

В России в настоящее время по оценкам Федерального института сертификации и оценки интеллектуальной собственности и бизнеса («СОИС-SERVAL») в среднем доля нематериальных активов в общей структуре активов всех хозяйствующих субъектов российской экономики уже сегодня составляет 10-15 %. Причем в промышленности на долю этих активов приходится в среднем 15-20 % от общей стоимости активов. Но экспертами также отмечено, что данная оценка носит вербальный характер, так как номинально в бухгалтерском балансе большинства предприятий данные активы не зафиксированы. Традиционные инструменты учета и управления не успевают за корпоративными изменениями. В большинстве компаний нематериальные виды активов, которые создают максимальную стоимость, не находят систематического отражения в отчетности, тем самым не представляя полной информации для заинтересованных сторон.

В процессе анкетирования было установлено, что доля нематериальных активов на балансе российских организаций составляет 10-20%, были также названы основные причины, по которым эта доля невелика: отсутствие вида нематериального актива в законодательстве (40%), отсутствие активного рынка для оценки стоимости актива (30%) и затруднение контроля за активом (20%).

В США Совет по стандартам финансового учета (Financial Accounting Standards Board – FASB) для упорядочивания различных видов нематериальных активов использует их классификацию по природе возникновения, включающую 6 групп:

- относящиеся к маркетинговой деятельности;

- относящиеся к деятельности по поиску коммерческих партнеров и сотрудников;
- относящиеся к художественной деятельности;
- вытекающие из контрактных отношений;
- представляющие новую технологию;
- гудвилл.

В российских стандартах бухгалтерского учета классификация отсутствует, что затрудняет предприятиями учет нематериальных активов. Российские организации зачастую затрудняются в идентификации нематериальных активов и часто не могут определить является ли тот или иной объект нематериальным активом.

Анкетирование показало, что 90 % респондентов настаивают на включение классификации нематериальных активов в положение по бухгалтерскому учету. Нематериальные активы – очень разнородная группа активов и классификация упорядочила бы учет нематериальных активов и разработку методической базы по учету отдельных видов нематериальных активов. В работе предлагается использовать классификацию нематериальных активов по природе возникновения. Она, по результатам анкетирования, представляется для организаций наиболее удобной и способной систематизировать все разнообразие нематериальных активов в наиболее сжатом виде.

Анализ стоимостной оценки нематериальных активов в России и США

Интерес к оценке нематериальных активов наблюдается на всех этапах их экономической жизни (поступление, функционирование, выбытие). Организация оценивает стоимость активов в бухгалтерском учете, действуя в установленных законодательством рамках. Законодательство большинства стран в области бухгалтерского учета ставит главной задачей обеспечение достоверности информации, предоставляемой как внешним, так и внутренним пользователям бухгалтерской отчетности. Как показало исследование, данное утверждение нашло отражение в бухгалтерском законодательстве России и США.

В США в Положении о концепциях составления финансовой отчетности №1 «Задачи составления финансовой отчетности для коммерческих организаций» (1978 год) сказано, что главной задачей составления финансовой отчетности

является предоставление достоверной информации для ее пользователей о финансовом положении организации и отражение его наиболее точно и надежно.

В Федеральном законе о бухгалтерском учете Российской Федерации от 21 ноября 1996 года в статье 1 пункта 3 указано, что основной задачей среди прочих является формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности – руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним – инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности. В соответствии с Федеральным законом РФ «Об аудиторской деятельности» достоверность – это степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении компании и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения. В законодательстве РФ закреплено, что содержащиеся данные в бухгалтерской отчетности должны быть точны и позволять делать правильные выводы об имущественном положении организации. Наиболее точная и позволяющая делать правильные выводы об имущественном положении организации стоимость активов – это справедливая стоимость.

В результате аналитических исследований было выяснено, что FAS 157 закрепляет понятие «справедливая стоимость» в американской практике учета. Директор Совета по стандартам США Линда Макдональд в своем комментарии заметила, что Стандарт FAS 157 предполагает, что даже по тем активам, которые в настоящий момент не подлежат торговле на рынке, следует применять принцип справедливой стоимости. Их цена должна отображать эффект потенциального осуществления транзакции участниками рынка, а не только их стоимость с позиции оценки этого предмета самой компанией. Предполагается, что это позволит инвесторам получить доступ к скрытой, ненаблюдаемой информации, которую фирмы используют при оценке своих активов.¹

Термин «справедливая стоимость», как правило, близок к понятию «рыночная стоимость», однако полную аналогию провести нельзя, поскольку нет

¹ «Финансовая газета», 2007, N 21. Блохин К. «Концепция справедливой стоимости».

однозначной трактовки этих понятий. Определения справедливой стоимости не дают четких указаний на то, что является базой для ее расчета: «цена входа», то есть цена приобретения актива или обязательства у третьей стороны или «цена выхода» – цена, которую третья сторона была бы готова заплатить за активы и обязательства. Во всяком случае, полную аналогию с российскими принципами формирования учетной стоимости провести нельзя. Рыночная стоимость определяется исходя из принципов наилучшего и наиболее эффективного использования объекта, она не должна учитывать состояние конкретного владельца, которое могло бы повлиять на цену сделки (например, срочную потребность в денежных средствах или юридические и налоговые ограничения, наложенные на владельца). Другими словами, она рассчитывается для «идеального продавца», который заинтересован в максимальной цене, а не в кратчайших сроках сделки.

В российской практике бухгалтерского учета нет понятия «справедливая стоимость», есть понятие «рыночная стоимость». В соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» рыночная стоимость активов, полученных безвозмездно, определяется организацией на основе действующих на дату их принятия к бухгалтерскому учету цен на данный или аналогичный вид активов.¹ Проведенное нами исследование показало, что по рыночной стоимости в российской практике нематериальные активы оцениваются только при поступлении на баланс. В дальнейшем балансовая стоимость нематериальных активов не отражает их реальную стоимость.

В работе исследованы преимущества оценки по справедливой стоимости. Отражая информацию об активах в оценке по справедливой стоимости, пользователям финансовой отчетности предоставляется достоверная информация о реальной текущей стоимости активов. Учет по справедливой стоимости наилучшим образом сочетается с принципами активного менеджмента, который в процессе управления обычно ориентируется на справедливую стоимость активов на данный момент времени.

Недостатки оценки по справедливой стоимости заключаются в сложностях ее определения в условиях отсутствия активного рынка. В этом случае

¹ Пункт 10.3. Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организаций». Утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.99 г., № 32н

справедливая стоимость отражает условную сумму, а не стоимость реальной сделки. Учет по справедливой стоимости требует дополнительных затрат. По сравнению с методом учета по историческим затратам метод учета по справедливой стоимости является новым и это выражается в дополнительных требованиях к квалификации бухгалтера или в необходимости обращения к экспертам.

Для дальнейшего развития в России бухгалтерского учета и улучшения качества финансовой отчетности необходимо изучать американский опыт оценки и постепенно использовать лучшее из него. Существенные шаги к сближению в области оценки уже сделаны – приняты новые правила учета нематериальных активов, которые начали действовать с 01.01.2008 года.

С целью повышения качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности, в работе предлагается следующее: включить понятие «справедливая стоимость» в ряд стандартов по учету активов (в первую очередь нематериальных активов), основываясь на опыте США. Необходимо отметить, что данные изменения требуют от организации владение понятием «справедливая стоимость», умением ее находить и отслеживать ее изменение во времени, что чревато увеличением затрат организации на составление финансовой отчетности. Однако данные затраты организации окупаются через повышение ценности финансовой отчетности для пользователей. Данный факт подтверждается расширением использования понятия «справедливая стоимость» по всему миру.

Анкетирование показало, что более 60% респондентов высказались за более широкое введение понятия «справедливая стоимость» в российскую практику. Ответы респондентов показали, что российский бизнес нуждается в более точной оценки нематериальных активов и, как следствие, проработки методической базы для улучшения ее проведения.

Определение стоимости нематериальных активов усложняется отсутствием единой универсальной методики оценки. Каждый из объектов нематериальных активов является оригинальным, а условия их практического использования в деятельности различных организаций, как правило, принципиально различны. В каждом отдельном случае целесообразно разрабатывать индивидуальную для каждой группы нематериальных активов методологию расчета, которая позволит наиболее полно учесть все ценообразующие факторы, влияющие на его рыночную

стоимость. К таким факторам можно отнести рыночную конъюнктуру, возможности нематериального актива приносить предприятию доход, сроки обладания правами и другие. Проведенное исследование показало, что на практике обычно проводят расчет рыночной стоимости нематериальных активов одновременно по нескольким методам, наиболее распространенными из которых являются: затратный, рыночный и доходный.

Существование различных подходов к оценке нематериальных активов повышает затраты организации на ведение бухгалтерского учета. Но данные меры представляются оправданными по отношению к учету нематериальных активов, так как в противном случае из-за переменной природы нематериальных активов ценность финансовой отчетности может существенно снизиться. Это обусловлено растущей долей нематериальных активов в валюте баланса и их искажение может повлечь искажение финансовой отчетности в целом.

Выбор подхода к оценке зависит от того, какой именно нематериальный актив оценивается и с какой целью. Применимость подходов к оценке нематериальных активов отражена в таблице 2.

Виды нематериальных активов и объектов интеллектуальной собственности	В первую очередь	Во вторую очередь	В последнюю очередь
Патенты и технологии	Доходный	Сравнительный (рыночный)	Затратный
Товарные знаки	Доходный	Сравнительный (рыночный)	Затратный
Объекты авторского права	Доходный	Сравнительный (рыночный)	Затратный
Квалифицированная рабочая сила	Затратный	Доходный	Сравнительный (рыночный)
Информационное программное обеспечение менеджмента	Затратный	Сравнительный (рыночный)	Доходный
Программные продукты	Доходный	Сравнительный (рыночный)	Затратный
Дистрибьюторские сети	Затратный	Доходный	Сравнительный (рыночный)
Права по франчайзингу	Доходный	Сравнительный (рыночный)	Затратный
Корпоративная практика и процедуры	Затратный	Доходный	Рыночный

Таблица 2 – Рекомендуемая предпочтительность применения подходов к оценке нематериальных активов и объектов интеллектуальной собственности

Каждый из этих подходов приводит к получению различных величин стоимостных характеристик нематериальных активов. Выбор конкретного способа оценки зависит от особенностей нематериального актива и доступной по нему информации. Обычно расчет справедливой стоимости нематериальных активов проводится одновременно несколькими методами, так как какая-либо единая методика не в состоянии учитывать всей совокупности особенностей практического использования конкретных объектов нематериальных активов. Исследования позволяют сделать вывод, что основным подходом для оценки нематериальных активов считается доходный подход.¹ Это связано с тем, что часто не существует эффективного рынка для нематериальных активов. Затратный подход имеет серьезные ограничения – затраты на создание нематериальных активов иногда невозможно определить или они изначально не отражают справедливой стоимости нематериального актива (например, торговых марок, авторских прав, патентов и т.д.). Однако как вспомогательные подходы и затратный, и рыночный используются для уточнения результатов оценки нематериального актива.

В соответствии с проведенным анкетированием понятие справедливая стоимость должно раскрываться в положениях по бухгалтерскому учету единообразно, однако должны быть прописаны особенности при проведении оценки для отдельных видов нематериальных активов (по результатам опроса за такой подход высказалось более 60 % респондентов).

Как показало исследование, большое количество подходов к оценке стоимости нематериальных активов – это следствие значительной сложности и ограниченной возможности использования традиционных методов для оценки нематериальных объектов. Разнообразие подходов объясняется различием в понимании структуры нематериальных активов и целей проведения оценки стоимости.

Анализ системы учета нематериальных активов в США и России

¹ May H. «Valuing Intangible property». American Journal of Evaluation, Dec2004, Vol. 25 Issue 4. P. 439

В работе проведен анализ систем учета в России и США. Исследование показало, что российские компании ощущают недостаточную разработанность методической базы по учету нематериальных активов. На вопрос «Улучшило ли понимание учетных норм по нематериальным активам выпуск методических инструкций по учету отдельных видов нематериальных активов» более 70% респондентов ответило утвердительно. Опрос показал, что Компании сталкиваются с проблемами при учете отдельных видов нематериальных активов и необходимо выпускать разъяснения к стандартам. Дополнительные методические инструкции позволят избежать неточности и несопоставимости данных и облегчат методическую работу внутри Компаний.

Как показало исследование, российские организации испытывают трудности при учете баз данных покупателей и продавцов. Восемьдесят процентов опрошенных респондентов настаивают на выпуске отдельной инструкции по учету баз данных.

В работе разработан порядок учета баз данных, используя опыт США, адаптированный к российской практике. Затраты, связанные с разработкой баз данных покупателей и продавцов собственными силами, не могут отражаться как нематериальные активы, несмотря на имеющуюся ценность, заключающуюся в информации о бизнес контактах, которая может быть использована для получения выгод. Это происходит от того, что стоимость, напрямую связанную с их созданием, определить на практике невозможно. Затраты на приобретение баз данных у третьих лиц капитализируются в полной стоимости затрат, относящихся к приобретению. Однако, базы данных, приобретенные в сделках объединения бизнеса и содержащие ограничение на передачу их третьим лицам, не должны учитываться отдельно от гудвилла.

Учет программного обеспечения среди российских организаций также вызывает множество вопросов. Девяносто процентов респондентов при учете программного обеспечения испытывало трудности и высказалось за выпуск дополнительных разъяснений.

В работе произведен анализ зарубежной и российской практики учета программного обеспечения и проработан следующий порядок учета.

Для программного обеспечения приобретенного или созданного собственными силами организации предложен следующий порядок учета:

- затраты на покупку готового программного обеспечения, разработку систем и системную интеграцию должны рассматриваться как активы и подлежать капитализации;

- затраты на планирование, функционирование и реализацию всего разработанного в самой компании программного обеспечения должны быть отнесены к текущим эксплуатационным расходам и не должны капитализироваться.

Необходимо выделить три стадии разработки и использования программного обеспечения:

- предварительная стадия проекта;
- стадия разработки приложений;
- стадия эксплуатации.

На предварительной стадии компания находится в процессе оценки альтернатив, связанных с данным программным проектом. К этому этапу относятся такие виды деятельности, как подбор группы для проведения оценок, сопоставление предложений поставщиков, а также рассмотрение возможности осуществления других действий по реинжинирингу. Во время предварительной стадии компания еще не выбрала стратегию разработки программного обеспечения или поставщика. Поэтому все затраты на этой стадии должны быть отнесены к расходам текущего периода, в котором они возникли.

Когда компания уже определилась в отношении способа ведения работ по созданию программного обеспечения, она переходит к разработке приложений. На этом этапе затраты на разработку или приобретение компьютерного программного обеспечения для внутреннего использования должны капитализироваться. Капитализацию необходимо осуществлять до тех пор, пока разработка и внедрение программного обеспечения не будут полностью завершены. Затраты на тестирование и установку предлагается капитализировать. В стоимость разработанного программного обеспечения включаются:

- материалы, использованные на стадии разработки приложений;
- заработная плата и другие выплаты персоналу, принимавшему непосредственное участие в данном проекте;
- услуги организаций, физических лиц, затраты на привлечение третьей стороны к разработке приложений;

- амортизация основных средств и нематериальных активов, если основные средства и нематериальные активы принимали непосредственное участие в данном проекте;

- процентные отчисления, если их можно связать напрямую с выполнением работ по разработке программного обеспечения.

Административно-управленческие расходы и расходы на обучение пользователей не капитализируются.

Стандарт США SOP 93-7 «Учет расходов на рекламу» затраты на рекламу рассматривает как нематериальный актив, если они напрямую связаны с ростом интереса к продукции у покупателей и возможно оценить будущие выгоды, получаемые от определенной рекламной компании. В этом случае капитализируются: расходы по контракту с независимыми организациями и физическими лицами, заработная плата персонала, непосредственно вовлеченного в проект и т. д. Все административные расходы (арендная плата, амортизация) относятся к затратам текущего периода. В противном случае, затраты на рекламу рассматриваются как расходы текущего периода. Увеличение интереса покупателей, вызванное данной рекламой, может быть подтверждено документально. Например, отчет о проведении рекламной компании с приложением списка заинтересовавшихся покупателей и уточнением маркетинговой акции, вызвавшей данный интерес. Возможные будущие выгоды, получаемые от определенных маркетинговых акций, оцениваются исходя из увеличения продаж, вызванных определенной маркетинговой акцией.

В российской практике затраты на рекламу не капитализируются, хотя многие организации для улучшения информативности учета считают необходимым пересмотреть практику учета.

На вопрос «улучшило бы информативность бухгалтерского учета капитализация расходов на рекламу, если они напрямую связаны с ростом интереса покупателей на продукцию» более 80% респондентов ответило, что введение данного положения в российскую практику улучшило бы информативность бухгалтерской отчетности в России. Капитализация затрат на рекламу позволило бы улучшить управление нематериальными активами и повысить прозрачность финансовой отчетности.

Финансовая отчетность в США имеет общественную значимость. Комиссия по ценным бумагам осуществляет контроль за представлением финансовой отчетности в соответствии со стандартами GAAP и ее публикацией по наиболее крупным компаниям.

Многие западные специалисты считают, что для гармонизации характерен более гибкий подход, чем для стандартизации, которая, в свою очередь, тяготеет к унификации. Эти понятия определяются так:

- унификация – это исключение альтернативных методов учета хозяйственных операций, событий и обстоятельств;
- стандартизация – ограниченный набор альтернативных методов для поддержания гибкости бухгалтерского учета;
- гармонизация – увязка различных систем бухгалтерского учета и отчетности путем введения их в рамки общей классификации, т.е. стандартизация формы с сохранением существенных различий.

Так, исследование информационных потребностей 25 руководителей крупнейших фондов США и Европы показало, что одно из первых мест по важности относится информация об интеллектуальном капитале – 68% из них признали ее крайне важной. Необходимость преобразования существующей системы финансовых показателей признают и бухгалтера.

Анкетирование показало, что у российских руководителей тоже нет удовлетворенности существующей системой учета и отчетности. На вопрос «Считаете ли вы необходимым предоставлять дополнительную информацию к финансовой отчетности по нематериальным активам?» 40% опрошенных сообщили о достаточности информации о нематериальных активах в отчетности, остальные 60% считают, что надо размещать дополнительную информацию по нематериальным активам, которая будет способствовать повышению привлекательности фирмы для инвесторов. Опрос показал, что руководители связывают нематериальные активы с реальной стоимостью компании, которая не отражается в финансовой отчетности.

Основные положения диссертации и результаты исследования отражены в следующих работах:

Статьи, опубликованные в ведущих рецензируемых научных журналах ВАК:

1. Яненко В.К. Сближение балансовой и справедливой стоимости как одна из актуальных проблем современного бухгалтерского учета (на основе практики США и России) // Вестник Тамбовского Университета.* – 2007. – № 11. – С. 25-30 (0,5 п.л.).
2. Яненко В.К. Достаточно ли для инвесторов информации о нематериальных активах, содержащейся в финансовой отчетности? // Вестник Финансовой академии.* – 2008. – № 1. – С. 116-121 (0,4 п.л.).

Статьи в других научных сборниках, научно-практических журналах и периодической печати:

3. Яненко В.К. Международный опыт выделения управленческого учета из общей системы бухгалтерского учета. // Актуальные проблемы развития экономики России. – М.: ИЦ «МАТИ» - РГТУ им. Циолковского, 2004. – С. 265 - 273 (0,6 п.л.).
4. Яненко В.К. Классификация затрат на производство и методы учета затрат в целях эффективного управления. // Проблемы экономического роста в России. – М.: МАТИ, 2004. – С. 147 - 160 (0,8 п.л.).

* Журнал, входящий в перечень ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, рекомендованных ВАК

102